

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : **21979 C**

Inscrit le 3 octobre 2006

Audience publique du 19 avril 2007

**Recours formé par
l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg dirigé contre un jugement
rendu par le tribunal administratif dans deux affaires ayant opposé la
société anonyme ..., Luxembourg, et consorts à une décision du
bureau d'imposition Sociétés VI du 25 janvier 2005
en matière d'impôts
- Appel -
(jugement entrepris du 23 août 2006, n^{os} 19717 et 20624 du rôle)**

Vu la requête d'appel, inscrite sous le numéro 21979C du rôle et déposée au greffe de la Cour administrative le 3 octobre 2006 par M. le délégué du gouvernement Gilles ROTH, agissant en nom et pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, sur base d'un mandat lui conféré par le ministre des Finances en date du 29 septembre 2006, dirigée contre un jugement rendu par le tribunal administratif le 23 août 2006, par lequel ledit tribunal après avoir joint deux recours introduits par les sociétés anonymes ..., ..., ..., ... et ..., visant une seule et même décision émanant du bureau d'imposition Sociétés VI et datant du 25 janvier 2005, a déclaré irrecevable le premier recours (numéro 19717 du rôle), de même que la demande en annulation formulée dans le cadre du deuxième recours (numéro 20624 du rôle), a reçu et jugé fondé la demande en réformation formulée dans le cadre de ce deuxième recours et a dit qu'il y a lieu de faire droit à la demande des cinq sociétés demanderesse de leur appliquer le régime d'intégration fiscale selon les modalités précisées dans leur demande afférente du 17 décembre 2004 ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 13 octobre 2006 par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, au nom de 1) la société anonyme ..., ayant son siège social à ..., inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro ... actuellement en fonctions ; 2) la société anonyme ..., ayant son siège social à ..., inscrite au registre de commerce et des

sociétés de Luxembourg sous le numéro ... d'administration actuellement en fonctions ; 3) la société anonyme ..., ayant son siège social à L-...,inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro ..., représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions ; 4) la société anonyme ..., ayant son siège social à ..., inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro ..., représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions et 5) la société anonyme ..., ayant son siège social à ..., inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro ..., représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions ;

Vu le mémoire en réponse complémentaire déposé au greffe de la Cour administrative le 16 janvier 2007 par Maître Jean-Pierre WINANDY au nom de la société anonyme ..., la production dudit mémoire ayant été autorisée spécialement pour sauvegarder les droits de la défense à la suite d'une notification incomplète de la requête d'appel ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le conseiller rapporteur entendu en son rapport et M. le délégué du gouvernement Gilles ROTH, ainsi que Maître Jean-Pierre WINANDY, en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 8 mars 2007.

Par courrier conjoint portant la date du 17 décembre 2004, les sociétés anonymes ..., ..., ... et ..., ainsi que les sociétés et ..., la dernière nommée agissant en tant que société-mère des 6 autres sociétés et ayant son siège social en ..., introduisirent auprès du bureau d'imposition Sociétés VI du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné le « bureau d'imposition », une demande tendant à l'intégration fiscale des 6 sociétés filiales d'après le régime prévu par l'article 164bis de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « LIR ».

Par décision du 25 janvier 2005, le préposé du bureau d'imposition refusa de faire droit à cette demande au motif que les conditions prévues par l'article 164bis LIR n'étaient pas remplies et, plus particulièrement, au motif qu'« *aucune des sociétés ne possède la qualité de société mère résidente pleinement imposable ou d'établissement stable indigène de la société mère des autres sociétés concernées* ».

Par lettre de leur mandataire du 22 avril 2005, réceptionnée par la direction de l'administration des Contributions directes le 25 avril suivant, les cinq sociétés anonymes ..., ..., ..., ... et ... réclamèrent devant le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « directeur », contre la susdite décision de refus du bureau d'imposition du 25 janvier 2005.

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 25 avril 2005 (numéro 19717 du rôle), les cinq sociétés anonymes ..., ..., ..., ... et ... introduisirent un recours tendant à l'annulation de la susdite décision du bureau d'imposition du 25 janvier 2005.

Par une deuxième requête déposée au greffe du tribunal administratif le 8 novembre 2005 (numéro 20624 du rôle), les cinq mêmes sociétés introduisirent un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la même décision du 25 janvier 2005.

Par jugement rendu le 23 août 2006, le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties, a joint les deux recours introduits sous les numéros 19717 et 20624 du rôle, a déclaré irrecevable le recours introduit sous le numéro 19717 du rôle, de même que la demande en annulation formulée dans le cadre du recours introduit sous le numéro 20624 du rôle ; a reçu et déclaré justifiée la demande en réformation formulée dans le deuxième recours et a dit qu'il y a lieu de faire droit à la demande des cinq sociétés demanderesse de se voir appliquer le régime d'intégration fiscale selon les modalités précisées dans leur demande afférente du 17 décembre 2004, tout en renvoyant l'affaire devant le directeur en vue de sa transmission au bureau d'imposition compétent pour exécution et avec condamnation de l'Etat aux frais.

Le 3 octobre 2006, l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, représenté par son ministre des Finances, agissant par l'intermédiaire de M. le délégué du gouvernement Gilles ROTH, a fait déposer une requête d'appel par laquelle est sollicitée la réformation du susdit jugement.

Le jugement *a quo* est critiqué à travers ladite requête pour avoir réformé la décision du bureau d'imposition du 25 janvier 2005, alors que :

- le recours en réformation aurait dû être déclaré irrecevable « *dans la mesure où la société-mère n'a pas été partie à l'instance et que la demande doit émaner de la société mère et des filiales auxquelles le régime doit s'appliquer* » ;

- il serait faux de conclure que l'application de l'article 164bis LIR par l'effet de l'inclusion de la condition d'une société mère luxembourgeoise ou d'un établissement stable luxembourgeois d'une société mère étrangère, se heurte à l'article 24 § 6 de la Convention ...-luxembourgeoise contre la double imposition du 17 septembre 1970.

Dans ce contexte, le délégué du gouvernement soutient que tant le passage tiré du commentaire des articles de la convention OCDE que celui tiré du commentaire de K. Vogel auxquels le tribunal fait référence seraient étrangers à la question et que les conditions exigées par l'article 164bis LIR ne poseraient aucune obligation pour ce qui est des associés de ladite société mère.

Il ajoute que selon le commentaire du modèle de l'OCDE, ledit article interdirait à un Etat contractant de traiter de façon moins favorable une entreprise résidente, dont le capital est détenu ou contrôlé en totalité ou en partie, directement ou indirectement par un ou plusieurs résidents de l'autre Etat contractant et que « *cette disposition et la discrimination qu'elle fait disparaître ont trait seulement à la taxation des entreprises et non à celle des personnes qui détiennent ou contrôlent le capital des entreprises. Elle a donc pour objet d'assurer à des résidents d'un même Etat un même traitement et non de soumettre les capitaux étrangers, entre les mains des associés ou actionnaires, à un régime identique à celui qui est appliqué aux capitaux nationaux.* »

En outre, le régime d'intégration ne pourrait fonctionner qu'à l'intérieur d'une seule et même juridiction fiscale et qu'il serait inconcevable qu'une société mère ..., devienne contribuable au Luxembourg.

Les sociétés intimées ont pris position à travers un mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 13 octobre 2006 et un mémoire en réponse complémentaire déposé au greffe de la Cour administrative le 16 janvier 2007 - dont la production a été autorisée spécialement pour sauvegarder les droits de la défense à la suite d'une notification incomplète de la requête d'appel, tous autres droits des parties étant saufs et les délais de réplique et de duplique reportés en conséquence -.

Elles estiment que le moyen nouveau d'irrecevabilité de leur recours initial manquerait de fondement, la présence de la société mère en tant que partie à l'instance n'étant pas requise, au motif qu'elle ne serait pas affectée par l'intégration fiscale, ses résultats restant imposables dans son pays de résidence et n'étant donc pas concernés.

Sur ce, elles concluent à la confirmation du jugement entrepris, soutenant que l'appelante n'aurait qu'une vision limitée de l'article 24 § 6 de la Convention ...-luxembourgeoise contre la double imposition.

Or, le dit article s'opposerait à ce que comme en l'espèce deux sociétés sœurs luxembourgeoises ne peuvent compenser leurs pertes et leurs bénéfices au seul motif que « *leur capital est détenu par une société ...* », de sorte qu'il y aurait donc une imposition plus lourde.

Les intimées soutiennent encore que le jugement dont appel aurait le mérite de garantir la compensation horizontale des résultats des sociétés sœurs.

Subsidiairement, pour le cas où la Cour devrait arriver à la conclusion que l'interprétation des dispositions de la convention contre la double imposition ...-luxembourgeoise donnée par le tribunal serait erronée, les intimées demandent à la Cour de saisir la Cour de justice des Communautés Européennes d'une question préjudicielle libellée comme suit :

« Est-ce qu'une législation fiscale qui interdit de compenser les résultats positifs et négatifs de plusieurs sociétés sœurs nationales, toutes détenues par une même société mère d'un autre Etat membre alors que cette compensation serait possible si les mêmes sociétés étaient détenues par une société du même Etat membre est conforme au droit communautaire et notamment à la liberté d'établissement (article 43 du traité) ? ».

L'appel est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai prévus par la loi.

Le moyen nouveau d'irrecevabilité du recours contentieux soulevé par l'appelant soumet à la Cour la question de recevabilité de la requête introductive de première instance, qui s'analyse en question de fond en appel, d'une part et en question préalable par rapport aux moyens de fond proprement dits, d'autre part.

Le moyen d'irrecevabilité afférent laisse cependant d'être fondé.

En effet, dans le contentieux administratif, l'analyse de l'instance n'est pas focalisée sur les personnes à l'instance, mais sur l'acte administratif contre lequel nécessairement une personne, physique ou morale, agit en justice, de sorte que, sans préjudice quant aux conditions de recevabilité notamment relatives aux qualités, capacités et intérêt pour agir dans le chef du demandeur, lesquelles ne se trouvent point mises en question et sont vérifiées en l'espèce, la recevabilité n'est pas conditionnée par la question de savoir si d'autres personnes auraient également pu agir à l'encontre du même acte ou sont à appeler en cause en tant que parties concernées ou intéressées, de même qu'elle n'est pas fonction de la réponse à apporter au fond de l'affaire.

Ceci dit, concernant en particulier l'argumentation développée par le délégué du gouvernement, force est de constater qu'elle procède d'un mélange d'une question de recevabilité avec des considérations touchant le fond de l'affaire. Ainsi, la question de savoir si une demande tendant à l'intégration fiscale de plusieurs sociétés filiales est possible sans la participation de la société mère des dites sociétés relève du fond de l'affaire, mais elle n'est pas de nature à affecter la recevabilité du recours introduit par des parties ayant, comme en l'espèce, qualité et intérêt à agir contre la décision de refus du bureau d'imposition compétent du 25 janvier 2005.

En ce qui concerne le fond proprement dit de l'affaire, l'article 164bis LIR dispose que *« (1) les sociétés de capitaux résidentes pleinement imposables, dont 95% au moins du capital est détenu directement ou indirectement par une autre société de capitaux résidente pleinement imposable ou par un établissement stable indigène d'une société de capitaux non résidente pleinement imposable à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités, peuvent, sur demande, être intégrées fiscalement dans la société mère ou dans l'établissement stable indigène,*

de façon à faire masse de leurs résultats fiscaux respectifs avec celui de la société mère ou de l'établissement stable indigène.(...) »

Il est constant en cause et incontestable que la demande tendant à l'intégration fiscale des sociétés intimées, ..., ..., ..., ... et ..., ne vise que l'intégration fiscale de sociétés anonymes de droit luxembourgeoises, qui toutes sont des sociétés filiales d'une société de droit ..., ... et que cette dernière n'est pas concernée par la demande d'intégration.

Or, comme le projet ne concerne pas l'intégration fiscale des dites sociétés « *dans la société mère ou dans l'établissement stable indigène* [de la société mère] », il ne rentre manifestement pas dans le champ d'application de l'article 164bis LIR et la décision de refus du préposé du bureau d'imposition Sociétés VI du 25 janvier 2005 est légalement justifiée sous ce regard.

Pour donner gain de cause aux sociétés intimées, le tribunal administratif a retenu que l'application stricte de l'article 164bis LIR se heurterait à l'article 24 § 6 de la Convention ...-luxembourgeoise contre la double imposition du 17 septembre 1970 et que, conformément au principe de la primauté des traités internationaux sur la loi interne, elle ne saurait leur être opposée pour justifier une décision de refus de leur appliquer le régime de l'intégration fiscale.

L'article 24 § 6 de la Convention ...-luxembourgeoise contre la double imposition dispose que « *les entreprises d'un Etat contractant, dont le capital est en totalité ou en partie, directement ou indirectement, détenu ou contrôlé par un ou plusieurs résidents de l'autre Etat contractant ne sont soumises dans le premier Etat contractant à aucune imposition ou obligation y relative autre ou plus lourde que celle à laquelle sont ou pourront être assujetties les autres entreprises de même nature de ce premier Etat* ».

L'article 164bis LIR, en ce qu'il autorise l'intégration fiscale de sociétés filiales, remplissant certaines conditions, dans leur société mère ou dans l'établissement stable indigène de leur société mère, pose le principe que l'intégration fiscale, autrement dit le régime d'imposition du bénéfice consolidé d'un groupe de sociétés, impliquant partant une compensation verticale de résultats, ne se conçoit en dehors de la participation et partant la prise en considération de la société mère et qu'elle ne se conçoit - par la force des choses - qu'à l'intérieur du périmètre d'intégration d'une seule et même juridiction fiscale, c'est-à-dire dans les limites de la compétence fiscale de cet Etat.

Or, force est de constater que pareille conception de l'intégration fiscale n'implique nullement une discrimination des entreprises luxembourgeoises dont le capital est détenu ou contrôlé par un ou plusieurs résidents belges par rapport à des entreprises luxembourgeoises dont le capital est détenu ou contrôlé par un ou plusieurs résidents luxembourgeois, de même qu'il n'y a point de traitement discriminatoire de sociétés mères non résidentes par rapport aux sociétés mères résidentes, étant

donné que l'intégration fiscale est rendue possible toutes les fois qu'une compensation verticale des résultats entre sociétés au sein du champ de compétence fiscale de l'Etat luxembourgeois est possible, étant relevé encore que si l'article 164bis LIR s'oppose certes à l'intégration fiscale des seules filiales d'une société mère non résidente, il s'oppose de même à l'intégration fiscale des seules sociétés filiales d'une société mère résidente, de sorte qu'il n'y a point de traitement moins favorable – tel que prohibé par l'article 24 § 6 de la Convention ...-luxembourgeoise – des entreprises dont le capital est détenu en totalité ou en partie par des résidents ... par rapport aux entreprises dont le capital est détenu en totalité ou en partie par des résidents luxembourgeois.

Il s'ensuit que l'application stricte de l'article 164bis LIR et partant le refus d'admettre l'application du régime de l'intégration fiscale en l'espèce, n'appert pas contraire à l'article 24 § 6 de la Convention ...-luxembourgeoise et le jugement doit être réformé en ce sens.

La légalité de la décision litigieuse n'est pas non plus ébranlée par la mise en balance du droit communautaire et, plus particulièrement, du droit d'établissement, étant donné que le droit luxembourgeois sur l'intégration fiscale, qui traite les sociétés mères résidentes de la même manière que les établissements stables de sociétés mères non résidentes, établit un régime spécifique accessible dans les mêmes conditions à toutes les sociétés tombant dans le champ de sa souveraineté fiscale et s'exerce dans le respect du droit communautaire. La question suggérée (*« Est-ce qu'une législation fiscale qui interdit de compenser les résultats positifs et négatifs de plusieurs sociétés sœurs nationales, toutes détenues par une même société mère d'un autre Etat membre alors que cette compensation serait possible si les mêmes sociétés étaient détenues par une société du même Etat membre est conforme au droit communautaire et notamment à la liberté d'établissement (article 43 du traité) ? »*) manque de pertinence, pour table sur la prémisse erronée que la législation fiscale luxembourgeoise permettrait de compenser les résultats de plusieurs sociétés filiales d'une société mère résidente et prohiberait pareille compensation des résultats de sociétés filiales d'une société mère non résidente, alors que la compensation des résultats positifs et négatifs de sociétés « sœurs » en dehors de la société mère n'est permise dans aucun de ces cas de figure.

Par ces motifs,

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties à l'instance ;

reçoit l'appel du 3 octobre 2006 en la forme ;

au fond, le dit justifié et, par réformation du jugement entrepris, déclare le recours en réformation dirigé contre la décision de refus du bureau d'imposition

Sociétés VI du 25 janvier 2005 introduit par les sociétés ..., ..., ..., ... et ... (numéro 20624 du rôle) non justifié ;

condamne les parties intimées, demanderesses initiales aux frais des deux instances.

Ainsi jugé par :

Jean-Mathias Goerens, vice-président,
Marc Feyereisen, conseiller,
Henri Campill, conseiller rapporteur,

et lu par le vice-président en l'audience publique au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en tête en présence du greffier de la Cour Mme Anne-Marie Wiltzius.

le greffier

le vice-président